

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA
UNIR - *CAMPUS* DE CACOAL
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

VIVIAN SCHMIDT

**GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL -
UM ESTUDO DE CASO NA SECRETARIA DE OBRAS DO MUNICÍPIO
DE CACOAL**

**Trabalho de Conclusão de Curso
Artigo**

**Cacoal
2008**

VIVIAN SCHMIDT

**GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL -
UM ESTUDO DE CASO NA SECRETARIA DE OBRAS DO MUNICÍPIO
DE CACOAL-RO.**

Artigo apresentado à Fundação Universidade Federal de Rondônia, *Campus* de Cacoal, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Ms. Suzenir Aguiar da Silva Sato.

Cacoal
2008

**GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL -
UM ESTUDO DE CASO NA SECRETARIA DE OBRAS DO MUNICÍPIO
DE CACOAL-RO.**

Por

VIVIAN SCHMIDT

Artigo apresentado à Fundação Universidade Federal de
Rondônia, Curso de Ciências Contábeis, para obtenção
do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, mediante a
Banca Examinadora, formada por:

Presidente

Prof. Ms.Suzenir Sato Aguiar – Orientador/UNIR

Membro

Prof. Ms. _____ - UNIR

Membro

Prof. Ms. _____ - UNIR

Cacoal, RO.
2008

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, pela dedicação e apoio nessa caminhada, dando-me o amor, que é o que existe de mais precioso e importante na minha vida, cuidando-me com toda paciência do mundo, zelando sempre por meus sonhos e minha felicidade e buscando meus objetivos junto comigo, com a mesma garra e a mesma luta. E a meu namorado pelo companheirismo, pela ajuda e por tudo que faz e representa pra mim nessa vida, pelos momentos de consolo e de apreço, compartilhando e somando comigo, na busca de sonhos que hoje são nossos. Pelo amor que lhes tenho, agradeço e dedico-lhes essa conquista com gratidão e honra.

AGRADECIMENTO

A DEUS por ser a luz que guia meus passos e ilumina minha vida, tornando-me capaz e digna de mais essa conquista;

A meus pais e demais familiares por acompanharem minha luta e acreditarem sempre no meu sucesso e na minha felicidade, dando-me conforto e carinho; a vocês que tanto amo e respeito, tendo-os como exemplo de vida e caminhada.

A meu namorado Hely por estar sempre presente, dedicando-me seu tempo, seu amor e por ser parte do que me faz forte fazendo-me feliz e realizada.

A professora orientadora Suzenir pelo auxílio, pelo companheirismo, e por fazer parte dessa vitória;

Aos professores e funcionários da UNIR Campus de Cacoal por dedicarem seu tempo a todos acadêmicos, atendendo-nos com respeito, amor e, por terem feito parte da minha vida, do meu aprendizado e da minha história;

Ao Contador do Município de Cacoal pela receptividade, e principalmente pelo respeito a mim e demais acadêmicos da Unir, prestando-me auxílio em tudo que necessitei, assim como a toda equipe da prefeitura e da secretaria de Obras de Cacoal.

Aos colegas de turma por amenizar essa trajetória tornando-a mais alegre, mais prazerosa, tornando-se amigos para toda a vida, agradeço a vocês que eu aprendi a respeitar, cada um da sua maneira, cada um com um jeito especial e diferente de ser, em especial a Michele, a Juliane e Luana Carla,

pela fidelidade, companheirismo e confiança depositada em mim.

GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL - UM ESTUDO DE CASO NA SECRETARIA DE OBRAS DO MUNICÍPIO DE CACOAL-RO.

Vivian Schmidt¹

RESUMO

A lei de responsabilidade fiscal aponta a obrigatoriedade de um sistema de custos focado na administração pública visando um controle de gastos e economicidade de recursos. Partindo-se do fato de que essa exigibilidade é pouco cumprida no tocante a existência de um sistema para gestão dos gastos públicos, a pesquisa teve como foco averiguar tal existência na Secretaria de Obras do município de Cacoal; tal situação busca o controle orçamentário, financeiro e patrimonial. O trabalho teve por objetivo demonstrar a importância da contabilidade de custos como ferramenta de gestão, evidenciando o processo da contabilidade de custos até os dias atuais; para tanto verificou-se sobre a existência do projeto no planejamento municipal para avaliar a relação custo x benefício dos produtos e serviços fornecidos pelo município. Para atingir os objetivos propostos utilizou-se de estudo de caso na secretaria de obras do município de Cacoal com análise documental do processo de uma obra executada pela mesma; foi utilizado também como técnica de pesquisa, entrevista com o contador do município de Cacoal-RO. Para embasamento teórico utilizou-se de pesquisa bibliográfica em livros, revistas, documentos legais fornecidos pelo município e obras eletrônicas. O trabalho proposto obteve como principais resultados a constatação de que a Secretaria de Obras não utiliza um sistema de apuração dos custos públicos, notou-se ainda que os processos de obras não trazem informações precisas e detalhadas de como o recurso é utilizado não existindo dados que comprovem o custo real dos serviços executados

Palavras-chave: Custos. Administração Pública. Gestão. ABC.

INTRODUÇÃO

A contabilidade já está presente na vida das pessoas há muito tempo, mesmo que de forma primitiva, advinda da necessidade de controlar a riqueza, posteriormente sendo aperfeiçoada tornando-se uma ciência social. Já a contabilidade pública é mais recente, porém não menos importante; começou a ser introduzida no Brasil após a proclamação da república, mais passou a ter mais ênfase a partir de 1889, acompanhando conseqüentemente a evolução das políticas públicas, tornando-se imprescindível para controle das coisas públicas.

¹ Graduanda em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Federal de Rondônia *Campus* de Cacoal, sob a orientação da professora Ms. Suzenir Aguiar da Silva Sato.

A exigência legal que determina a elaboração de sistema de custos para auxiliar a administração pública, é recente; foi introduzida pela Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, popularmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, que explicita no seu § 3º do artigo 50 a necessidade da existência de um sistema de custos, colocando da seguinte forma: “A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

A elaboração de um sistema de custos implica diretamente a sociedade; é por meio da gestão de custos que é possível a redução de gastos e investimentos para a melhoria dos produtos e serviços públicos.

A consciência da necessidade da apuração dos custos no serviço público vem se consolidando a partir da exigibilidade imposta pela LRF, surgindo com mais ênfase a questão da necessidade da administração pública, mostrar-se mais eficiente e transparente, e respectivamente, uma cobrança maior quanto à prestação de contas, e a apuração de custos, que neste contexto representa uma ferramenta fundamental de avaliação e principalmente, com a função de gerir os gastos públicos.

No entanto, as dificuldades encontradas são imensas, primeiro por que a LRF traz a exigibilidade, mas não apresenta uma metodologia, e como não existe uma cultura e um modelo de implantação, entra-se num impasse de qual o melhor método, de como será feito, já que as informações não podem ser arbitrárias, pois não constituirão informações precisas no auxílio à tomada de decisão. Outro ponto que dificulta a implantação do sistema de custo no setor público, existe no cumprimento da legislação específica, e que por meio de tributos e demais receitas, todos os gastos serão financiados, independente do custo de cada serviço, somando-se e apurando-se apenas as despesas finais.

O tema gestão de custos nas entidades públicas tornou-se muito discutido, porém muitas delas não implantaram o sistema que tem obrigação legal e nem mesmo surge à preocupação de estudos e a elaboração de projetos. Devido à importância e necessidade do cumprimento das exigências legais, e a busca de informações sobre as dificuldades encontradas para implantação do sistema, surge o seguinte questionamento acerca da secretaria de obras do município de Cacoal-Ro: A administração pública do município de Cacoal mantém o sistema de controle de custos, visando gerenciamento orçamentário, financeiros e patrimoniais de acordo com as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal?

Visando dirimir sobre o problema esta pesquisa teve por objetivos demonstrar a importância da contabilidade de custos como ferramenta gerencial na administração pública municipal, em conformidade com o parágrafo 3º do artigo 50, da Lei de Responsabilidade

Fiscal, apresentando o processo histórico da contabilidade de custos e sua aplicação na administração pública e apresentou de forma sucinta, como funciona o sistema orçamentário público e suas exigências por força da lei, bem como apresenta uma sugestão de como proceder para implantar um sistema de apuração dos Custos públicos pelo Método ABC (Custeio Baseado em Atividades), utilizando-o como instrumento de gestão na busca de redução de custos.

Para a realização da pesquisa foi utilizado os métodos de estudo de caso, utilizando a secretaria de obras do município de Cacoal como laboratório que por meio da contadoria da prefeitura de Cacoal forneceu documentações para subsidiar a pesquisa, afim de, verificar sobre a existência de um sistema de custos implantado, averiguando de que forma é realizada a gestão dos custos e qual o método utilizado. Ainda na Secretaria de Obras, com base no Método ABC, analisou-se a relação de custos de demandas da secretaria, comparando as metas traçadas no planejamento plurianual, verificando também se os recursos públicos disponíveis consideram a relação custo x benefício.

Para embasamento teórico utilizou-se de pesquisa bibliográfica em livros, revistas, documentos legais fornecidos pelo município e internet.

Utilizou-se também de visitas a secretaria de obras e a prefeitura de Cacoal, efetuando-se entrevista com o Contador do município, com perguntas abertas, analisadas no presente estudo, ainda como subsidio utilizou-se o Estudo de caso de planilhas de composição de custos de uma construtora domiciliada no estado do Mato Grosso, comparando os dados da construtora com a obra relacionada do município de Cacoal.

O presente estudo teve por delimitação, estudar a gestão de custos aplicada à administração pública e ateu-se as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento legal.

A amostra para realização da pesquisa teve por limite o estudo do processo da obra da construção de uma quadra coberta em uma escola municipal, e as planilhas de composição dos custos públicos da construtora de Mato Grosso que presta serviço a Prefeitura de Jaguaribara-CE.

A relevância de o presente trabalho dar-se pela necessidade de adequação dos sistemas públicos, identificando que não apenas o atendimento das exigências legais relacionadas à elaboração da contabilidade e planejamento público é essencial para a administração pública e a sociedade, assim como o controle de custos em busca da melhoria de suas atividades. Outro fator relevante que faz necessário a implantação de sistemas de custos é a evolução da sociedade e a privatização das coisas públicas, sendo necessário que os gestores públicos

conheçam os custos em suas entidades, para que possam tomar decisões entre as alternativas existentes, como entre produzir ou comprar serviços e produtos, e produzir ou privatizar serviços.

1 O SURGIMENTO E A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE

O surgimento da contabilidade é incerto; calcula-se que tenha surgido a 4000 a.C de forma primitiva, para atender as necessidade de controle e a preocupação com a variação da sua riqueza, conforme inventários de rebanhos, principal atividade econômica da época (MARION, 2006 p.20).

De acordo com Slomski (2005 p.3), “historiadores e arqueólogos afirmam que contabilidade, produto da humanidade, surgiu há aproximadamente 10.000 anos”, influenciado pelo surgimento do fato econômico, ou seja, as sociedades passaram a medir as coisas e aderirem valor as trocas, surgindo a moeda e o crédito. Nesse momento começa a aparecer à contabilidade, documentadas em escribas e cavernas existentes até os dias atuais.

Mesmo que não se saiba quem inventou a contabilidade Hendriksen e Van Breda (*apud* SLOMSKI, 2003 p.32), afirmam que a “contabilidade é produto do renascimento Italiano”, os sistemas de escrituração por partidas dobradas, nos séculos XII e XIV, surgiram em diversos centros de comércio Italiano. Ainda afirmam que, o primeiro livro impresso que trata de contabilidade foi escrito pelo frei franciscano Luca Pacioli intitulado *Summa arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, publicado em Veneza, em 1494, sendo a primeira apresentação do método de partidas dobradas em uma obra impressa.

Hendriksen e Van Breda (*apud* SLOMSKI, 2003 p.27), aduzem que a contabilidade é uma ciência, e existe uma teoria que procura explicá-la. Para estes autores, “a teoria da contabilidade concentra-se no conjunto de princípios subjacentes e, presumivelmente, fundamentais para a prática contábil: os princípios contábeis geralmente aceitos aos quais os auditores assinam um parecer”.

Existem várias conceituações de contabilidade, porém, o conceito oficial formulado no primeiro Congresso Brasileiro de Contabilistas, realizado no Rio de Janeiro, de 17 à 27 de agosto de 1924, conceitua que “contabilidade é uma ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica”.

A contabilidade tem como objeto de estudo o patrimônio das entidades, com o objetivo de permitir a avaliação, o controle e o estudo dos fatos auxiliando na gestão do

patrimônio. Através da contabilidade obtêm-se informações econômicas e financeiras das entidades (RIBEIRO, 2002 p.34).

1.1 O surgimento da contabilidade pública no Brasil

A contabilidade pública surgiu no Brasil, após a proclamação da república, em 1889, devido a necessidade de um maior controle das coisas públicas. Em 1922 foi aprovado no Brasil o Código de Contabilidade da União e através do decreto lei nº 2416, de 17 de julho, foi regulamentada a elaboração e a execução dos orçamentos e balanços dos Estados e Municípios, criando um modelo padrão de balanços a serem utilizados nas entidades públicas. O Código de Contabilidade da União e o Decreto lei nº 2416 foram substituídos pela lei nº 4320/64 de 17 de março, que vigora até hoje, recentemente complementada pela Lei de responsabilidade fiscal, Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (SLOMSKI, 2003 p.27).

Segundo Petri (*apud* SLOMSKI, 2003 p.28), a contabilidade pública “é um dos ramos da contabilidade geral, aplicada às entidades de direito público interno”. O campo de atuação da contabilidade pública é regulamentado pela Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que dispõe normas gerais de direito financeiro para elaboração de planejamento e controle dos orçamentos, assim como elaboração de balanços. Este fenômeno aplica-se a União, Estados, Distrito Federal, Municípios, suas autarquias e fundações. Este ramo de contabilidade atua de acordo com o modelo de organização estipulado pela Lei nº. 4.320/64 em seu art. 83, que dispõe:

Os serviços de contabilidade são organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Para que a administração pública utilize os recursos em prol da sociedade de forma precisa e adequada é preciso à realização do controle orçamentário. De acordo com SILVA (2004 p. 28):

No Brasil tivemos a luta pelo controle orçamentário, quando, após o descobrimento do Brasil, as relações entre Metrópole e a Colônia eram determinadas pelo denominado pacto Colonial, que se caracterizava por uma relação de exclusividade que a metrópole exercia sobre as colônias.

A primeira constituição Brasileira de 1824, dispunha sobre orçamento e sobre atribuição do Ministério da Fazenda de receber dos demais ministérios os orçamentos relativos às despesas de suas repartições, que seriam apresentadas à Câmara dos Deputados, conferindo ao poder legislativo a competência para fixar as despesas públicas e repartir a contribuição direta.

O planejamento do orçamento tornou-se obrigatório a partir da Constituição Federal de 1988, porém foi reforçado pela Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101, que especifica que para o planejamento, são necessários a elaboração do Plano Plurianual - PPA, da Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e da Lei Orçamentária Anual - LOA, assim como elaboração de metas orçamentárias a serem acompanhadas e executadas.

Após a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei 101/2000) nada é realizado sem estar previsto e autorizado pelo planejamento, de acordo com a fiscalização é realizado pelo órgão de planejamento que estabelece metas e é gerenciado pelo gerente de cada programa, portanto nenhuma secretaria tem autonomia para execução de algo que não esteja previsto e planejado, no caso de alguma necessidade, como por exemplo, construção de uma ponte, será preciso a alteração do PPA, que é flexível, mas que depende de decisão parlamentar para liberação de sua execução a menos que seja exigida por decretação judicial, constitui uma exceção a decretação de calamidade pública prevista na Lei de Responsabilidade fiscal:

Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembléias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

I - serão suspensas a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas nos arts. 23, 31 e 70;

II - serão dispensados o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 9º.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no *caput* no caso de estado de defesa ou de sítio, decretado na forma da Constituição.

Para SILVA (2004, p. 33) “o orçamento-programa, contribuiu para o planejamento governamental, pois é capaz de expressar com maior veracidade a responsabilidade do Governo para com a sociedade, visto que o orçamento deve indicar com clareza os objetivos perseguidos pela nação da qual o governo é interprete”. Justamente a fim de melhorar a gestão de planejamento do setor público, a contabilidade de custos surge como ferramenta para auxílio a administração pública ao atendimento dos ensejos da sociedade.

Jesus (2006) cita que “um município que não dispõe de um “controle de custos” avançado, não pode elaborar e propor orçamento anual realístico e principalmente o plurianual que projeta a necessidade de custeio por quatro anos”. Portanto apenas a elaboração do planejamento e a elaboração do orçamento público como tradicionalmente é elaborado, não apresenta dados consistentes para um bom gerenciamento. O conhecimento dos custos permite um melhor planejamento e uma melhor atuação do governo quanto à obrigação da prestação dos serviços públicos.

1.2 A contabilidade de custos

A contabilidade de custos é oriunda da evolução da contabilidade gerencial e trata-se de um conhecimento relativamente recente, iniciando a partir da revolução industrial. Antes da revolução industrial, existia basicamente a contabilidade financeira (ou geral), desenvolvida na Era mercantilista, porém com o advento das indústrias, a função do contador tornou-se mais complexa, pois para levantamento de balanços e apuração dos resultados, não dispunha de dados para atribuir valor aos estoques, apropriando todos os gastos como despesas, surgindo à necessidade de adaptação, partindo da formação de critérios de avaliação de estoques à contabilidade de custos. De acordo com MARTINS (2003 p.21):

A preocupação primeira de Contadores, Auditores e Fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração. Por essa não utilização de todo o seu potencial no campo gerencial, deixou a Contabilidade de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo.

Quanto à contabilidade gerencial, lembrando que também está focalizada neste trabalho, é conceituada por Bruni (p. 24, 2004) como:

Um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis empregados na contabilidade financeira e de custos, com objetivos diferentes, maior detalhamento, ou com forma de apresentação e classificação diferenciada a fim de auxiliar os gestores da entidade em seu processo decisório.

Hoje a contabilidade de custos subsidia processos produtivos, fornecendo informações gerenciais que propiciam identificar custos desnecessários na agregação de valor ao produto, auxiliando na fixação de metas e avaliação de desempenho dos empregados da área de produção e de seus supervisores. Sendo portanto, a contabilidade de custos importantíssima

não só para grandes empresas, como para pequenas e médias empresas, que estejam voltadas para a produção ou prestação de serviços com qualidade, e que pretendem diferenciar-se no mercado.

1.3 Aplicação da Contabilidade de Custos na administração pública

Quanto à aplicação da contabilidade de custos na área pública, encontra-se em fase embrionária, surgindo no Brasil a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal, primeiramente conforme prevê no art.4º. alínea “e” que dispõe: “A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição” que traz “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”; e posteriormente no art. 50 §3º que dispõe:

Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Após a implantação da LRF o tema gestão de custos públicos torna-se relevante, despertando o interesse de profissionais de contabilidade, de pesquisadores e de gestores públicos. De acordo com Lima (2000 p.182) “o setor público necessitará de um sistema que permita verificar os resultados obtidos com a utilização dos recursos financeiros, humanos, materiais e institucionais empregados, bem como os custos unitários dos produtos/serviços oferecidos pela máquina pública ao cidadão”.

Alguns conceitos dão sustentação à Contabilidade de Custos, quando de sua aplicação em qualquer entidade, seja pública ou privada. Apresentada de acordo com Slomski (2005 p.56):

Custo - consumo de recursos (ativos) na produção de produtos ou serviços;

Despesa - consumo de recursos (ativos) na obtenção de receitas;

Investimento - consumo de recursos (ativos) na aquisição e/ou construção de bens que produzirão benefícios em exercícios seguintes;

Perda - consumo de recursos (ativos) de maneira involuntária e não prevista.

A implantação de sistema de custos na administração pública, quebra o paradigma de que a máquina pública não precisa ser avaliada, pois a ordem do setor público não é mais cortar gastos, é preciso identificar a qualidade dos gastos públicos. Portanto a melhoria no

desempenho de uma organização governamental requer sistemas de informações gerenciais que dêem sustentação aos seus processos decisórios (NUNES, 1998, P.9).

O sistema de custos deverá ser introduzido na administração pública como ferramenta de gestão, pois as informações fornecidas pelo sistema propiciarão a tomada de decisão. De acordo com Silva (p 95. 2004) “a gestão desenvolve-se pelas ações dos órgãos do Estado; essas ações devem ser estudadas não só quanto a seus aspectos particulares, mais também quanto à interação que as vinculam e integram nos objetivos do ente público”.

De acordo com Reis (p. 91, 2004) “sem dúvida alguma, a apuração de custos nas atividades governamentais viria ajudar o planejamento na distribuição dos recursos que a administração necessita para a concretização dos respectivos produtos delineados, com os quais se atenderia aos reclames da sociedade”.

Não existem metodologias de medição de custos públicos. Ao contrário do setor privado, o setor público, não acumula maiores experiências com sistemas que objetivem a aferição de custos. Costa e Filho (2002, P.04) dizem que “na verdade, não existe, sequer, metodologia desenvolvida no mercado que possibilite sua imediata incorporação”.

Por essa razão não se sabe, por exemplo, qual é o valor de uma consulta médica, ou da construção de uma ponte, ou das varrições de ruas, etc. Percebe-se claramente que tanto a sociedade quanto o governo não sabem quanto custam os serviços prestados. Portanto tem-se o montante de despesas das diversas áreas, porém não constituem informações concisas de como gerir na busca de soluções mais precisas e identificar quais custos agregam qualidade ao serviço prestado, e realmente são necessários.

De acordo com Nunes (1998, P. 04) “enquanto despesa é o desembolso financeiro correspondente a qualquer ato de gestão do governo, o custo mede o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço”, podendo ser apurados através da identificação das atividades.

Portanto, o montante de despesas encontradas num período não demonstram, de forma concisa, informações gerenciais; apenas nos mostram como o governo financia os recursos que utiliza ou que estão a disposição. São exemplos, as despesas com materiais de construção; as despesas com pessoal etc. Os custos nos mostram como o governo financia seus resultados, por exemplo, o custo de asfaltar uma rua, custo de uma consulta médica, custo de uma ponte, custo de uma operação de fiscalização. A determinação desse custo unitário utilizado para financiar serviços dispostos a sociedade, permite ao gestor elaborar estratégias de quais gastos poderão ser cortados sem prejuízo á qualidade dos serviços prestados, assim como

visualização do número de beneficiados, podendo avaliar a abrangência e a melhoria na prestação do serviço (NUNES, 1998, P.04).

De acordo com Lima (2000, p. 182) “o setor público necessitará de um sistema que permita verificar os resultados obtidos com a utilização dos recursos financeiros, humanos, materiais e institucionais empregados, bem como os custos unitários dos produtos/serviços oferecidos pela máquina pública ao cidadão”.

A importância de se apurar os custos públicos é propiciar aos gestores informações relevantes sobre os custos envolvidos na prestação dos principais produtos e serviços ofertados pelo município (Costa e Filho, 2002).

O novo marco do setor público é a prestação de serviços, com o menor custo possível e maior qualidade. Mas surge a questão, porque diminuir gastos se o setor público não visa lucros?

A redução dos custos propiciará uma maior prestação de serviços à sociedade, a administração pública não reduz custos no intuito de acumular riquezas nos cofres públicos, mas na busca de prestar serviços com mais qualidade para um número maior de pessoas, atendendo as necessidades da população. E com as informações dos custos o gestor analisa a necessidade de ações que possam melhorar a administração pública, ou reestruturar seus processos quando necessário. De acordo com Nunes (1998, P.12) “a apuração dos custos contribuirá, sem dúvida, para a identificação das atividades que adicionam ou não valor ao usuário do serviço e para combater eficazmente desperdícios”.

Entende-se a importância da realização da apuração dos custos, na busca de bom desempenho da administração pública, utilizando os recursos racionalmente em busca de atingir metas traçadas no planejamento. Portanto o que deverá ocorrer é que a adoção dos sistemas de custos deverá alterar a composição da despesa, assim como a quantidade e a qualidade dos serviços prestados, em decorrência da melhoria do desempenho.

1.4 O sistema de custos como ferramenta gerencial

Para Corbari et al. (2007) “a contabilidade gerencial assume papel preponderante na busca pela eficiência governamental, uma vez que contribui com a geração de informações econômicas e financeiras para minimizar o consumo de recursos utilizados nos processos de produção de bens e serviços públicos.” No âmbito empresarial, são fornecidas informações sobre a produção, sobre o cumprimento ou não das metas traçadas, se existem processos que

precisam ser reajustados na busca de melhores resultados, influenciando na tomada de decisão.

Nas entidades públicas, de acordo com Queiroz e Queiroz (2007) “os gestores de tais entidades também necessitam de informações sobre os gastos, sobre o controle de custos de suas atividades, para poderem tomar decisões que busquem a eficiência do gasto público, evitando desperdícios, erros involuntários e até fraudes”.

A eficiência e a eficácia orientam as ações públicas, tanto que para garantir o bom andamento da administração pública, a Constituição Federal prevê a eficiência como um princípio constitucional, porém os seus fins não são os mesmos. De acordo com Corbari et.al (2007).

Enquanto a eficácia diz respeito aos fins, isto é aos resultados efetivamente alcançados, a eficiência refere-se aos meios, ou seja ao modo certo de se fazer as coisas, podendo ser definida pela relação entre a quantidade produzida e recursos consumidos. A eficiência aproxima-se da noção de economicidade e pressupõe a idéia de se fazer mais com menos, sem perder o foco na qualidade.”

O sistema de custos só será válido e importante com associação ao sistema de informações gerenciais, que proporcionará relatórios, analisando os custos e tomando decisões.

De acordo com Wiemer e Ribeiro (2008) “a melhoria no desempenho de uma organização governamental requer sistemas de informações gerenciais que dêem sustentação aos processos decisórios, contemplando medidas de resultado e de custos para obtê-los”.

A apuração dos custos públicos representa uma forma de avaliação dos gestores, pois serão identificados quais os pontos negativos da aplicação dos recursos disponíveis, constituindo um dos motivos dos gestores, em muitos casos, não viabilizarem sua implantação, pois ninguém gosta de ser avaliado.

Portanto a eficiência e eficácia passam a ser buscadas pela contabilidade gerencial, utilizando como subsídios as informações da apuração dos custos, obtendo melhores resultados na disponibilização dos recursos, e atendimento a maiores números de pessoas, com maior qualidade.

De acordo com Wiemer e Ribeiro (2008) “uma situação onde a contabilidade de custos poderia ser útil na administração pública, diz respeito ao processo de tomada de decisão quanto a distribuição ou corte de recursos das unidades gestoras de acordo com seu desempenho.

Para avaliação do desempenho, pode-se criar parâmetros de valores medindo quantidade, volumes e preços comparando-os aos bens e serviços similares no mercado. A comparação permite a visualização dos aspectos que a entidade continua ineficaz, e a imediata aplicação de medidas de correção.

Ainda para Corbari et.al (2007) “a contabilidade de custos ocupa papel relevante na gestão de recursos, na identificação de processos ineficientes, na seleção de mix de produtos e serviços e na avaliação do desempenho de ações publicas com vistas à economicidade dos recursos públicos.

1.5 A contribuição da Contabilidade de custos ao Controle Interno

Todo ente administrativo, seja ele da esfera Federal, Estadual ou Municipal, tem suas atribuições, devendo proporcionar condições de vida social e física, favorecendo o desenvolvimento da pessoa humana, assegurados seus direitos pela Constituição Federal. O controle Interno é responsável em avaliar os resultados dessa prestação de serviços na busca de assegurar os direitos dos cidadãos, controlando a gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Peter e Machado (2003, p.22) afirmam que no Brasil a preocupação com o controle da administração pública remonta ao período colonial com a independência, foi instituído o Tesouro Nacional, passando-se, a partir de então, dar os primeiros passos rumo ao processo de controle da gestão pública no Brasil império.

A prática do controle interno está prevista inclusive na Constituição Federal em seus artigos 70 e 74 que explicitam:

Art. 70. A Fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto a legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia das receitas, será exercida pelo congresso nacional, mediante controle interno de cada poder.

(...)

Art. 74. Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União.

Porém mesmo com a implantação de outras leis e decretos que regulamentam o Controle Interno, sem o controle de custos, as informações ficam submersas e não representam a realidade, dando a imagem do controle interno como simples cumprimento a

legislação vigente. Com a utilização do sistema de custos proporciona ao controle interno a evidenciação dos custos dos programas de governo e avaliação dos resultados quanto a eficácia e eficiência (WIEMER e RIBEIRO, 2008).

De acordo com Peter e Machado (2003, p.21) “analisando mais especificamente a função do Controle, pode-se observar que este era visto com uma simples verificação, a posteriori, se tudo havia ocorrido de acordo com o planejado”. Os objetivos do controle interno hoje são vistos de outra forma, visa-se a avaliação do que se tem feito e do que será feito, o plano de organização dos programas, os métodos e medidas utilizados pela administração pública na busca de resguardar o patrimônio público e avaliar a prestação do serviço.

Portanto, Queiroz e Queiroz (2007) referenciam que “o controle interno é responsável pela fiscalização preventiva, contínua e exaustiva, impedindo erros involuntários, desperdícios e atos que possam comprometer uma gestão bem intencionada”.

1.6 Os métodos de custeio aplicados na administração pública

De acordo com Alves e Francez (2006, p. 70) “custos são gastos efetuados e que são formadores de produtos ou serviços prestados pela administração à sociedade por meio de programas e ações públicas”.

Slomski (2005 p.56) conceitua que “a acumulação dos custos é, talvez, a coisa mais importante a ser pensada quando se vai proceder ao cálculo do custo de produtos ou serviços”. No entanto essa questão deve ser resolvida na elaboração da planta do empreendimento, atendendo as necessidades da entidade que está implantando-o.

Outro fator a ser definido é o método de custeio a ser aplicado, de acordo com Slomski (2005 p.62) “por método de custeio entende-se a forma de atribuição de custos a determinado produto ou serviço. Custear é o processo de atribuir custos a determinado produtos ou serviços”. Como a contabilidade do sistema orçamentário das entidades, registra todo o consumo dos recursos como despesas, quando a entidade desejar proceder ao cálculo do custo, será necessária à identificação do consumo dos ativos, a fim de mensurar os custos de produtos e serviços. De acordo com Reis (2004 p.91):

É necessário que se defina o método de apropriação e de apuração adequado às atividades governamentais, as quais podem ser de natureza econômica, social ou administrativa. Existem vários métodos sendo utilizados, tais como: o de absorção,

o de custeio direto, o padrão, o de centros de responsabilidade, o de centros de custos, o de decisões ou o de resultados, ou ainda, o por atividade (ABC).

Existem vários métodos de apropriação dos custos aplicáveis no setor público, os principais dentre eles são: Sistema de Custeio por absorção; Sistema de Custeio Direto ou Variável; e Sistema de Custeio baseado em Atividades.

Embora alguns autores afirmam que apenas o Sistema ABC (Custeio Baseado em Atividades) adéqua-se aos serviços públicos, outros autores defendem os demais sistemas podem ser adequados para esse fim.

O ABC é o método considerado mais eficaz de apropriação de custos públicos, indicado não apenas para apuração, como também de organizações não governamentais por ser um método moderno e de acordo com Martins (2003 p.87) o Custeio Baseado em Atividades - ABC reduz sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Cruz e Neto (2007, p. 98) justificam a implantação do método ABC na administração pública, pois “por meio do ABC pode-se verificar a forma como uma despesa utiliza tempo e recursos para atingir determinado objetivo. As atividades caracterizam-se pelo consumo de recursos para produzir produtos e serviços.

A implantação do método ABC não é uma tarefa fácil, sendo necessária a identificação das atividades. De acordo com Martins (2003 p.93):

Uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas”.

A tarefa de identificação das atividades nas entidades públicas é complexa e demorada, porque não se trata de uma organização homogenia, que produz apenas um tipo de bem ou serviço, existe um leque de produtos e serviços prestados, dificultando a identificação das atividades.

Os recursos representam os ativos disponibilizados, sejam através de bens móveis e imóveis ou através da receita orçamentária.

A ferramenta ABC é utilizada não apenas para apropriação de custos de serviços e produtos, mais acima de tudo, para gestão de custos, substituindo a informação preconizada em informação importante à gestão e ao funcionalismo público. Para Martins (2003 p.286) “o

ABC é, na realidade, uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que custeio de produtos”.

1.7 Implantação do sistema de apuração de custos públicos

O sistema de implantação de custos não pode ser implantado de qualquer maneira, sem a criação de uma metodologia. Nas empresas privadas, antes de implantar qualquer sistema de custos é preciso primeiramente conhecer a empresa.

Nas entidades públicas não é diferente, de acordo com Alves e Francez (2006, p.69):

É importante, na administração pública municipal, conhecer o organograma da administração direta, que compreende suas secretarias municipais, seus setores e divisões, e da administração indireta, que é composto pelas autarquias, empresas públicas, sociedade de economia mista e fundações.

Essa complexibilidade que envolve plano de contas único e detalhado, assim como conhecer os serviços prestados por cada entidade e a quem se destinam esses serviços, torna a implantação do sistema de custos demorada e que necessita de muito planejamento, controle e estudos.

O custo de implantação do sistema, também deve ser levado em consideração; não pode ser maior do que o benefício que irá proporcionar. Se bem planejado, o sistema de custos como auxílio a gestão dos recursos, proporcionará benefícios futuros. Agora se sua implantação for por mero atendimento a legislação, não sendo utilizado como ferramenta gerencial, pode trazer prejuízos as entidades, já que sua implantação tem um custo alto, devido a qualidade das informações que presta.

2 A GESTÃO DE CUSTOS NA SECRETARIA DE OBRAS DO MUNICÍPIO DE CACOAL - ANÁLISE E DISCUSSÃO DA PESQUISA

Em busca da evidenciação da gestão aplicada no município de Cacoal, foi realizada uma entrevista com o contador responsável juntamente com sua equipe pela contabilidade da prefeitura do município de Cacoal, que por determinação legal é unificada, respondendo, portanto, por todas as secretarias do município.

Quanto à contabilidade de custos na administração pública Municipal foi identificado a não existência desse sistema, existe controle dos recursos em determinadas áreas, como

controle do combustível utilizado nos veículos da secretaria de obras; Controle na distribuição de medicamentos como auxílio ao combate de desperdícios, mas não uma medida de economicidade e controle de custos.

Analisa-se que maioria dos Municípios, Estados e a própria Federação ainda não implantaram sistema de custos que tem determinação legal, inclusive o município de Cacoal avaliado no referido estudo. Contudo conclui-se que o município de Cacoal fere ao art. 50 §3º da Lei de Responsabilidade Fiscal que dispõe:

Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:
§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A contabilidade pública do município é centralizada, realizada pela contadoria do município, não existindo demonstrações de cada secretaria, dificultando um gerenciamento. De acordo com o contador existem relatórios gerenciais das secretarias, porém apresentam o montante de recursos utilizados, não identificando quanto é gasto para cada produto ou serviço fornecido pela administração pública, objeto desse estudo. De acordo com Cruz e Orion (2007, p. 69) além do cumprimento a determinação legal, o mais importante na implantação de sistema de custos na administração pública “é tirar alguma *vantagem gerencial* diante das mudanças impostas pela nova legislação e melhorar a sua forma de administrar os poucos recursos de que dispõe **[grifo do autor]**”.

A secretaria de Obras do Município de Cacoal localiza-se na Avenida Araçatuba, nº 2296, saída para Rolim de Moura, trabalham na secretaria 52 funcionários atualmente. O secretário de Obras do Município é o Odair Miguel Zamberlan, que atua na função desde janeiro do ano de 2008, e é responsável pelo acompanhamento de todas as obras de responsabilidade administrativa da secretaria, recebendo um recurso anual de aproximadamente dez milhões de reais, dependendo é claro da previsão composta no planejamento.

Para constituição dos preços dos serviços públicos, como na Secretaria de Obras, em que a maioria das obras são executadas por terceiros, os engenheiros usam como parâmetro tabelas de preços de serviços públicos do governo do Estado, da Caixa Econômica Federal, do Departamento de Estradas e Rodagens, a Tabela de composição de preços para orçamentos (TCPO) da Editora Pini, entre outras. Na realização do projeto o engenheiro através desses instrumentos e outros que se fizerem necessários, como por exemplo pesquisa de mercado,

cria um orçamento contendo um valor máximo que será utilizado na concorrência de empresas privadas por meio de licitações. A apuração dos custos por meio da metodologia proposta (ABC) constituiria um mecanismo de análise desse processo, verificando se esses custos não são excessivos.

O incentivo da administração pública em criar projetos e estudos que permitam a viabilização de custos no setor público é praticamente remota ou inexistente. Perguntado ao contador de sua participação em cursos sobre custos no setor público, o mesmo citou a participação em apenas 1 (um) curso que tratou do assunto superficialmente. Apesar da deficiência de especialização nessa área, o contador diz considerar a apuração e análise de custos importantes para a eficácia e eficiência na gestão pública. De acordo com Alves e Francez (2006 p. 69) “não bastasse a imposição da legislação, como é possível administrar o que não se conhece? Com informações sobre custos, os debates sociais e políticos ganham uma perspectiva econômica mais elaborada, com transparência e responsabilidade, com a qual se beneficiam os bons gestores e a população”.

A burocratização torna a contabilidade pública complexa, com arquivamento de muitos papéis (documentos), sendo o leque de prestação de serviços muito grande, e qualquer mecanismo de implantação de sistemas que auxilie em sua gestão necessita de muitos estudos e de metodologias especializadas.

A contadoria do município de Cacoal mostrou-se adepta a novos programas que auxiliem na gestão, considerando que no setor público há muito a ser melhorado, principalmente na questão de transparência, pois os relatórios apresentados são de linguagem técnica dificultando a compreensão desses por pessoas alheias a esses termos, enfatizando que o sistema de custos poderia até representar um mecanismo importante nesse sentido, prestar contas com mais clareza de como e onde são aplicados os recursos públicos do Município.

2.1 Análise do processo da quadra coberta de 875 m² na escola Família agrícola do Município de Cacoal-RO.

Buscando de apresentar um projeto/modelo de apuração de custos públicos, foi efetuado o estudo do processo nº183/GLOBAL/2006, da construção de uma quadra coberta na Escola Família Agrícola no município de Cacoal-RO; a primeira preocupação constituiu na evidenciação do planejamento dessa obra constante na Lei Orçamentária Anual, identificado da seguinte forma:

Quadro 1 - Demonstrativo Obra LOA

Ação	Meta	Objetivo	Programa	Secret. Responsável	Rec. Cont. Partida do munic.	Recurso do concedente	Total do convênio	Despesa capital
Construção de Quadra coberta	875m²	obra a reali.	Mesportes	SEMOSP	7.500,00	150.000,00	157.500,00	157.500,00

Fonte: LOA município de Cacoal 2008 (adaptada).

Após constatado que a obra constava no planejamento, atendendo a obrigação legal constante na Lei de Responsabilidade Fiscal para a execução de trabalho, efetuou-se o estudo de caso sobre o processo, buscando detalhamentos suficientes para apuração dos custos públicos.

Estudado o processo constatou-se que os processos de obras públicas, apresentam as seguintes características:

- Não trazem de maneira detalhada a identificação unitariamente de como foi utilizado o recurso;
- Não demonstra as atividades desempenhadas na obra;
- Não demonstra quantitativamente os direcionadores necessários para uma metodologia de custos.
- Utiliza-se de tabelas para composição do preço do serviço, não se sabendo quanto ele custa realmente.

Como a preocupação deste estudo é demonstrar que é possível reduzir custos na secretaria de Obras do Município de Cacoal e conseqüentemente em todas as outras secretarias e setores, propõe-se a análise da planilha de custos proposta pela empresa construtora apresentada na licitação, constante abaixo:

Quadro 2: Construção da Quadra Coberta na Escola Família Agrícola

Cidade: Cacoal Estado: Rondônia		Tomada de preços nº 012/CPL/2006 Processo: 183/GLOBAL/2006
Item	Discriminação	Preço Total R\$
1	Serviços preliminares	1.720,70
2	Locação da obra	1.041,25
3	Movimentação da terra	5.914,65
4	Infra Estrutura	7.220,16
5	Super Estrutura	6.1258,68
6	Cobertura	2.6267,60
7	Pavimentação	4.2035,00
8	Diversos	4.361,63
Total do Custos		149.819,67

Fonte: Processo nº 183/GLOBAL/2006 Secretaria de Obras de Cacoal-RO. (adaptada). De acordo com anexo B.

O quadro 2 evidencia de forma resumida a planilha de custos apresentada pela construtora na licitação da obra, permitindo a avaliação dos valores apresentados, porém não comprova que os gastos efetuados na realização da obra, são realmente os gastos orçados acima.

O Processo especifica ainda o BDI (Bônus de despesas indiretas) conforme quadro abaixo:

Quadro 3- Composição média do BDI (bônus de despesas indiretas)

Item	Discriminação	%
1	Administração Central	6,00
2	Custos financeiros	1,50
3	Custos Comerciais	1,50
4	Imprevistos	0,50
5	Bonificação	7,50
6	Impostos sobre o Faturamento	
6.1	ISS	2,00
6.2	COFINS	3,00
6.3	PIS	0,66
6.4	IR(*)	1,20
6.5	CSLL(*)	1,08
TOTAL DO BDI		24,94%

Fonte: Processo nº 183/GLOBAL/2006 Secretaria de Obras de Cacoal-RO. (adaptada). De acordo com anexo B.

O BDI (Bônus de despesas indiretas), ou seja, as despesas utilizadas de recursos pela administração não empregados diretamente na obra, como despesas com administração (pessoal do escritório), despesas com tributos recolhidos e o montante que corresponde ao lucro da empresa na realização desta obra seria de 24,94% o que representaria que sobre o montante da obra que é de R\$ 149.819,67 o valor de R\$ 37.365,02 utilizar-se-ia apenas para custear as despesas indiretas nesse processo. De acordo com o que foi apresentado na planilha o lucro pela realização dessa obra, tratado como Bonificação seria de 7,50%, portanto um montante de R\$ 11.236,47. Se efetivamente a planilha constante no trabalho apresentasse a realidade na execução da obra, permitiria, pois, a afirmação de que o montante de lucro não é tão significativo, mas há questionamentos a serem feitos:

- Como saber se realmente 24,94% do total são necessários para despesas administrativas e que apenas 7,50% do total corresponde ao lucro da empresa?
- Como constatar a eficiência pública se não é possível saber quanto do recurso é utilizado realmente para financiar a obra e quanto sobra para a empresa que executou?
- Como é possível controlar os recursos efetivamente se não se sabe quanto se paga por cada produto ou serviço realizado?

Embasados nos dados vistos acima, pede-se para considerar as perdas que o município pode ter por falta informações que auxiliem a gestão e a tomada de decisão, considerando que na hipótese citada, se constatada que o lucro da empresa é maior do que ela demonstra até o fisco perde, isso porque paga-se Imposto de Renda e outros tributos sobre o lucro que ela demonstra, portanto se o lucro da empresa construtora foi maior do que o apresentado, o recolhimento de tributos será menor do que o realmente devido.

Considerando que não existe condições de apuração dos custos pelo método ABC com os dados constantes no processo avaliado, por falta de detalhamento e confiabilidade das planilhas de custos apresentada pela construtora, utilizou-se como subsídio outro estudo de caso, de uma construtora domiciliada no Mato Grosso, apresentando a comparação de duas planilhas, de uma mesma obra, sendo uma delas a tabela apresentada na Licitação, constante no processo da obra, e a outra exclusiva da empresa que demonstra os custos realmente incorridos na realização da obra.

Quadro 4 – Demonstrativo da diferença existente no valor previsto e o valor realizado

	DESCRIÇÃO	Previsto	Realizado
1	Obra Civil - Estações Elevatórias (4 Setores) - Off Farm	388.006,64	372.622,91
2	Obra Civil - Adutoras Setoriais (4 Setores) - Off Farm	215.248,12	207.238,65
3	Obra Civil - Unidade De Compostagem (4 Setores) - Off Farm	213.628,32	207.539,48
4	Fornecimento De Materiais E Equipamentos - Estações Elevatórias (4	2.529.853,49	2493.076,37
5	Fornecimento De Materiais E Equipamentos - Adutoras Setoriais (4 Setores) - Off Farm	507.622,35	481.367,05
6	Fornecimento De Materiais E Equipamentos - Unidade De Compostagem (4 Setores) - Off Farm	122.549,56	116.779,20
7	Fornecimento De Materiais E Equipamentos - Fertigação (4 Setores) -	43.406,56	40.925,78
8	Sistema Elétrico	314.021,39	306.179,44
9	Parte Civil - Sistema On Farm	231.883,37	214.164,29
10	Fornecimento De Materiais E Equipamento - Sistema On Farm	1233.106,71	1205.762,28
	Total	5799.326,51	5645.655,45

Fonte: Planilhas de Custos da empresa Curupati do estado de Mato Grosso referente aos custos da prestação de serviços na cidade de Jaguaribara-CE. 2008 (adaptada). De acordo com anexo A.

De acordo com o quadro 4, avalia-se que os custos realizados são menores do que os previstos, portanto, além do lucro que a construtora prevê e apresenta, obtêm-se um ganho ainda maior. Vale ressaltar que em entrevista a engenheira autora do projeto acima, afirma que em torno de 10% dentro dos valores apresentados são economizados durante as compras dos insumos; essa situação é defendida nesse trabalho como custos ociosos da administração pública que poderiam ser economizados e utilizados em prol da sociedade, portanto mostra-se

claramente a viabilidade do sistema de custos defendido nesse estudo, pois se a administração pública através de licitações considera atingir a eficiência pública, prova-se por meio desse trabalho que as licitações atendem a requisitos legais, mais que não apresenta-se como solução de economicidade e transparência na gestão pública, faltam pois mecanismos de gestão utilizando a apuração e detalhamento de dados dos custos públicos.

2.2 Proposta de Modelo para gestão de custos Públicos

Baseado na explanação acima o presente trabalho apresenta um modelo de metodologia que poderia ser aplicada na administração pública na busca da apuração e gestão dos custos públicos.

A implantação de um projeto para apuração dos Custos Públicos é complexa, a administração pública necessita de um sistema acessível, apresentado de maneira simplificada objetivando esse sistema.

Existem alguns passos necessários para a execução do projeto:

- 1º Passo - Relaciona-se ao foco, só será viável a aplicação de um projeto de custos se o mesmo trará utilidade para a organização;
- 2º Passo - Acompanhamento de uma obra, por uma equipe buscando identificar as tarefas realizadas nessa obra;
- 3º Passo - Identificadas as tarefas realizadas procura-se encontrar as atividades presentes em cada tarefa desempenhada;
- 4º Passo - Outro fator importante é o acompanhamento do valor previsto e apresentado, com o valor efetivamente utilizado;
- 5º Passo - Com esse acompanhamento e monitoramento auxiliados por um engenheiro, é possível identificar o que não agrega qualidade ao produto final;
- 6º Passo - Define-se como meta do programa cortar ou pelos reduzir esses custos excessivos que tornam onerosas as obras públicas.

A proposta apresentada a seguir trata-se de uma metodologia passível de implantação na administração pública.

É necessário que os gastos executados na elaboração das planilhas de orçamento, cotação, trabalho executado pelo engenheiro e processo licitatório componham o custo da obra, identificando as tarefas e rastreando as atividades do processo pré inicialização da obra:

Quadro 5 - Proposta de apuração de custos relativos à elaboração de planilhas

Tarefas	Atividades	Direcionadores
Elab.do projeto	Med. e Calculo executados pelo engenheiro	Nº de hrs necessárias
	Levantamento de materiais	Quantidade necessária
	Cotação de materiais	Tempo utilizado
Licitação da Obra	Elaboração de planilhas orçamentárias	Nº de hrs necessárias
	Elaboração de edital de licitação	Nº de funcionários envolvidos
	Abertura do edital	
	Acomp. do processo licitatório	Nº de hrs necessárias
	Audiência de licitação	Nº de empresas concorrentes

Fonte: Elaborada pela autora (2008).

O quadro 5 demonstra uma metodologia de apuração dos custos de obras públicas, começando a compor os custos da obra antes de sua execução, pois considera-se nesse trabalho que os gastos relativos composição de planilhas de preços, ao trabalho do engenheiro e o processo da licitação são custos inerentes a obra.

Apurados os gastos relativos à elaboração da proposta e apurados pelo método ABC, propõem-se avaliar os custos incorridos na realização da obra, cita-se como exemplo os custos com pessoal:

Quadro 6 - Proposta de apuração dos custos relativos á pessoal

Grupo de Funcionários	Atividades			
	Medição	Const. Piso	Const. telhado	Pintura
Pintor				hora utilizada
Carpinteiro	hora utilizada	hora utilizada	hora utilizada	
Ajudante	hora utilizada	hora utilizada		
Servente	hora utilizada	hora utilizada	hora utilizada	hora utilizada
Engenheiro	hora utilizada	hora utilizada	hora utilizada	hora utilizada
Supervisor	hora utilizada	hora utilizada	hora utilizada	hora utilizada

Fonte: Elaborada pela autora (2008).

De acordo com o apresentado o trabalho dos funcionários pode ser direcionado pelo tempo disponível por cada um deles na execução da atividade, dessa maneira propõe-se que cada recurso seja apurado direcionado pelo seu fator determinante, identificando-se assim, todas as tarefas realizadas nas obras bem como suas atividades e direcionadores, podendo-se apurar então os custos relativos a obra com base no método ABC. Utiliza-se do método ABC justamente por esse método mostrar-se menos arbitrário já que apura os custos relativos a cada atividade e não apenas o rateia dentro do processo. Apresenta-se mais um modelo de utilização de apuração dos custos relativos ao outros recursos utilizados na realização da obra.

Quadro 7 – Proposta de apuração dos custos relativos a Construção

Tarefas	Atividades	Direcionadores
Construção Piso da quadra	Medição do local	Nº de horas necessárias
	Materiais Utilizados	Qtd. De materiais utilizados
	Mexer massa de cimento	Qtd de massa produzida
	Colocar o Piso	Metros de piso colocado
Armação e construção do telhado	Fazer armação telhado	Nº de horas necessárias
	Materiais utilizados	Qtd. De mat. Utilizados
Pintura	Pintura marcatória	Tempo utilizado
	Materiais Necessários	Litros de tinta utilizados

Fonte: elaborada pela autora (2008).

Essa demonstração apresenta apenas um modelo, mais como já apresentado, para apuração dos custos públicos faz-se necessário o acompanhamento de uma obra e a identificação das tarefas e de suas respectivas atividades e direcionadores.

A análise do resultado obtido será realizada através da alimentação de um sistema de custos, a fim de obter informações dos custos de várias obras, permitindo-se a análise da evolução dos custos, se houve uma diminuição ou aumento, analisando-se também quanto a viabilidade na terceirização de uma obra pública, e na busca de melhorias de preços, obtendo-se preços mais baixos e conseqüentemente redução de custos de serviços públicos e confecção de produtos e serviços de qualidade disponíveis a sociedade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo constatou que a Secretaria de Obras do Município de Cacoal, assim como as demais secretarias e setores não possuem um método de apuração dos custos públicos, valendo ressaltar conforme estudo apresentado que é viável e principalmente vantajoso na obtenção de apuração de custos e dados que auxiliem na gestão da coisa pública.

Constatou-se durante a pesquisa que a contabilidade de custos como ferramenta gerencial, focalizada nas potencialidades aplicadas a gestão dos recursos disponíveis na secretaria de obras, caso seus gestores obtivessem informações quanto à composição dos custos de cada produto ou serviço público, é primordial e economizaria valores relevantes.

Quanto à secretaria de Obras, com base na Lei Orçamentária Anual (LOA) mostrou-se de forma clara e precisa que as obras realizadas no município estão constantes no planejamento, portanto que a prefeitura de Cacoal não fere a Legislação quanto à exigibilidade na elaboração de leis e programas necessários ao planejamento dos recursos Municipais. Porém quanto à aplicação desses recursos e análise da relação custos x

benefícios, demonstrou-se através de planilhas de custos da construtora Curupati do estado de Mato Grosso que normalmente o valor efetivamente necessário para construção da obra é menor do que o valor apresentado na licitação, onde as construtoras demonstram uma planilha de custos dos recursos que iram utilizar para a realização da Obra. Baseado na apresentação dos dados constata-se que os mecanismos constantes na Prefeitura Municipal de Cacoal não são o bastante para análise da eficiência na utilização dos recursos e constatação se o valor pago pela prestação de serviços de terceiros é realmente o valor devido para a realização desses serviços.

A maior dificuldade encontrada na realização desse trabalho referiu-se à impossibilidade de apuração dos custos públicos com os dados disponíveis nos processos das obras públicas. Ressaltando que essa impossibilidade encontrada existe por que não se tem uma cultura de apuração de custos públicos, portanto os dados constantes nos processos das obras não trazem a identificação das tarefas existentes e de suas respectivas atividades e nem dos direcionadores necessários para a apuração. Outro fator negativo é falta de confiabilidade na composição dos custos públicos apresentados pelas construtoras, ou seja, não sabe-se realmente quanto é gasto para a realização da obra e quanto sobra para a construtora que executa o serviço.

O trabalho evidencia que com a não apuração dos custos públicos e atendimento as exigibilidades, tanto a sociedade quanto o próprio gestor perdem. A sociedade perde porque a gestão de custos poderia propiciar uma economicidade nos recursos e conseqüentemente a produção de mais serviços postos a disposição de mais pessoas e também na questão da transparência, sendo mais fácil demonstrar para a sociedade onde os recursos foram aplicados. E o gestor porque por meio da apuração dos custos comprova-se para a sociedade a eficiência e eficácia do seu governo.

Como sugestão apresenta-se no referido trabalho uma proposta de apuração dos custos públicos, através do método de Custeio Baseados em Atividades (ABC), propondo que haja um acompanhamento na realização da obra a fim de detectar as tarefas, suas respectivas atividades e os direcionadores, alimentando um sistema de dados e elaborando-se metas de corte ou redução de custos que não agregam valor e qualidade ao produto final.

REFERÊNCIAS

ALVES, Alexandre; FRANCEZ, Zaqueu Rogério. **Sistema de Custos para a administração pública Municipal**. Revista de divulgação técnica.- Ciência do ICPG. Vol. 2 n. 8. – Jan/Junho. 2006. Disponível em: <http://www.icpg.com.br>. Acesso em 02 de abril de 2008.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Ementas Constitucionais nº 1/92 a 46/2005 e pelas Ementas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2005.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 29 de nov. de 2007.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>. Acesso em 29 de nov. de 2007.

BRUNI Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. – 3.ed.- São Paulo: Atlas, 2004. – (Série Finanças Na pratica).

COSTA, José Andrade; FILHO, Carlos Ramos de Miranda. **ACP- Apropriação de Custos Públicos**: Metodologia e Projeto. Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. 2002. Disponível em: http://sefaz.ba.gov.br/administracao/acp_metodologia_projeto.pdf. Acesso em 3 de nov. de 2007.

CORBARI, Ely Célia et AL. **Contabilidade Gerencial**: Custo por Atividades e resultado Econômico em Centro Municipal de Educação Infantil. XIV Congresso de Contabilidade de Custos – PB, Brasil, 05 de dezembro a 07 de dezembro de 2007.

_____. Ely Célia et AL. **Gestão de custos e de resultados na administração pública**: Uma aplicação do modelo GECON. XIV Congresso de Contabilidade de Custos – PB, Brasil, 05 de dezembro a 07 de dezembro de 2007.

CRUZ, Flavio da; NETO, Orion Augusto Platt. **Contabilidade de custos para entidades estatais**: metodologias e casos simulados. Belo Horizonte: fórum, 2007.

JESUS, Ivan Veronesi de. **O controle de Custos na Administração Pública**. Santa Catarina, 2006. Disponível em: <http://www.cursoaprovação.com.br>. Acesso em 12 de fevereiro de 2008.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública:** integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Safem). São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações Contábeis:** contabilidade empresarial. 3. ed. 2. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NUNES, Marcos Alonso. **Custos no Serviço público:** ENAP, 1998- 34 F (texto para discussão, 31). Disponível em:

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de Auditoria Governamental.** São Paulo. Atlas, 2003.

QUEIROZ, Adgard José Pessoa de; QUEIROZ, Dimas Barreto de. **Contabilidade de custos como instrumento de promoção da eficiência nos serviços públicos municipais.** XIV Congresso de Contabilidade de Custos – PB, Brasil, 05 de dezembro a 07 de dezembro de 2007.

REIS, Heraldo da Costa. **Contabilidade e gestão governamental:** estudos especiais. Rio de Janeiro: IBAM, 2004.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral fácil.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental:** um enfoque administrativo. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Manual de Contabilidade Pública:** um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

WIEMER, Ana Paula Moreira; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. **Custos no Serviço público.** Disponível em: <http://www.congressoeac.locaweb.com.br>. Acesso em 02 de abril de 2008.

APÊNDICES

Apêndice A: Entrevista contador da Prefeitura Municipal de Cacoal.

1. Existe sistema de controle de custos na administração pública do município de Cacoal?
2. A contabilidade pública é realizada separadamente por secretaria?
3. Sabe-se ao fim de um período quanto da receita foi utilizada para cada secretaria, e detalhadamente para cada obra?
4. Como é feito o controle das despesas orçadas x despesas planejadas?
5. A secretaria (seu gestor) tem autonomia na execução de alguma obra urgente?
6. O planejamento realizado pelo gestor público (PPA) utiliza-se de dados contábeis anteriores? Apresenta valores? É subsidiado pela contadoria? O que utiliza como dados?
7. Você já participou de algum curso sobre a utilização de sistema de custos na administração pública?
8. Você considera que a contadoria do município de Cacoal tem informações suficientes e capacidade de apurar os custos relativos a administração pública?
9. Você considera a apuração dos custos públicos importante para a tomada de decisão e para oferecer subsídios ao planejamento?
10. Existe uma resistência na implantação de um sistema de apuração de custos? Qual a maior dificuldade?
11. Você acredita que a contabilidade pública demonstra a realidade do município e é importante para a gestão e para o planejamento? Ou acredita que apenas obedece a exigibilidade prevista?
12. Qual o posicionamento da contadoria caso o gestor resolvesse implantar sistema de custos na administração do município de Cacoal?